



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., tres (3) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 54001-23-33-000-2017-00571-01 (24880)
Demandante ARROCERA ÉXITO S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Impuesto sobre la renta y complementarios. Adición de ingresos. Rechazo de costos. Carga de la prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Arrocera Éxito S.A.S. contra la Sentencia del 11 de julio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que decidió:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** parcialmente nulas la resolución Liquidación Oficial de Revisión No. 072412016000008 del 01 de marzo de 2016 y la Resolución No. 001833 del 17 de Marzo de 2017 que resuelve el recurso de reconsideración confirmando la decisión, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta del año 2012 presentada por el Contribuyente ARROCERA ÉXITO SAS, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia. **NIÉGUENSE** las demás pretensiones.

SEGUNDO: a título de restablecimiento del derecho **TÉNGASE** como valor a pagar a cargo del contribuyente por concepto de sanción por inexactitud la suma de 100% de la diferencia entre el saldo a pagar oficialmente y el determinado privadamente, para el caso de \$2.566'085.000, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: NIÉGUENSE las demás súplicas de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la decisión.

CUARTO: ABSTENERSE de efectuar condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

(...)¹».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Arrocera Éxito S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2012 el 15 de abril de 2013. En ella liquidó los ingresos brutos operacionales por \$21.400'264.000 y los costos de ventas por \$20.367'991.000.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió el Requerimiento Especial Nro. 07238201500039 del 5 de agosto de 2015. En él propuso: *i*) modificar el renglón 42 (ingresos brutos operacionales), para adicionar el valor de \$506.353.000; *ii*) modificar el renglón 49 (costos de ventas), para

¹ Folio 234 del cuaderno 2.



rechazar el valor de \$7.269'664.383; *iii*) imponer sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el determinado oficialmente; y *iv*) impuso la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario al representante legal y al revisor fiscal.

La contribuyente se opuso al requerimiento especial. Pero la DIAN negó sus argumentos y acogió las modificaciones propuestas en la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412016000008 del 1.º de marzo de 2016.

La sociedad presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión, circunscribiendo sus argumentos contra la Liquidación Oficial de Revisión y a la respectiva sanción por inexactitud, sin referirse a las sanciones impuestas al representante legal y la revisora fiscal. La autoridad tributaria profirió la Resolución Nro. 1833 del 17 de marzo de 2017. En ella redujo la sanción por inexactitud al 100%, pero solo respecto de la diferencia derivada de la adición de ingresos, y confirmó en lo demás el acto recurrido. Es decir que confirmó la adición de ingresos, el rechazo de costos y la sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia derivada del rechazo de los costos (artículo 648 numeral 2 del Estatuto Tributario).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Arrocería Éxito S.A.S. formuló las siguientes pretensiones:

«DECLARATIVAS:

PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN N° 072412016000008 DEL 1 DE MARZO DE 2016; 2) RESOLUCIÓN DE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA N° 001833 DEL 17 DE MARZO DE 2017.

SEGUNDA: Que, como consecuencia de las anteriores pretensiones se confirme la declaración privada del Impuesto renta año gravable 2012 presentada por la sociedad **ARROCERA ÉXITO S.A.S. NIT 900-389.995-8.**

CONDENATORIAS:

PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, **ARROCERA ÉXITO S.A.S. NIT 900.389.995-8.** los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar a **ARROCERA ÉXITO S.A.S. NIT 900.389.995-8,** el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo (sic).

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de



Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo (Modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1.998).

CUARTA: *Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.*

QUINTA: *Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo»².*

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución; los artículos 87, 177-2, 494, 615, 616, 617, 618, 671, 683, 689, 714, 730, 732, 734, 742, 745, 759 y 771-2 del Estatuto Tributario; los artículos 3 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil y la totalidad del Decreto 2044 de 2007.

El concepto de la violación de las citadas normas se sintetiza así:

1. Violación del debido proceso por la indebida adición de ingresos.

Considera el actor que existe una violación al debido proceso en la aplicación de la presunción de ingresos basada en las inconsistencias en las compras, entre otras por las siguientes razones:

Apoiada en la premisa que no es procedente ningún costo sin que exista venta, la actuación adicionó improcedentemente ingresos sin reconocerles ningún costo.

En el trámite administrativo se solicitó rectificar las cantidades de arroz comprado a terceros que se tuvieron por probadas, pues los cuadros de las páginas 12 y 14 del requerimiento especial son contradictorios sobre este punto. Pese a lo anterior, la DIAN no realizó esta revisión, lo cual demuestra que tomó los valores a su conveniencia.

En el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión consta que la funcionaria investigadora solicitó información por teléfono, a pesar de no tener sustento legal para hacerlo.

La adición de ingresos desconoció el artículo 703 del Estatuto Tributario porque el requerimiento especial no indicó los puntos que proponía modificar ni los fundamentos jurídicos para hacerlo. Aunque se afirma que existieron indicios para adicionar los ingresos, no se aplicaron los artículos 754 a 763 del Estatuto Tributario al respecto. Especialmente, se echa de menos el cumplimiento de los artículos relacionados con la presunción sobre inventarios de los artículos 757, 759 y 760 *ibidem*.

La adición de ingresos se sustentó en valoraciones subjetivas. En efecto, de

² Folios 1 a 2 del cuaderno 1.



haberse investigado en debida forma, la DIAN habría concluido que el arroz se entrega al comprador, para lo cual se expiden remesas o guías de Fedearroz. Luego, el comprador liquida el valor efectivamente recibido y aplica los descuentos por la calidad y humedad del producto. Finalmente, el comprador entrega esta información al vendedor para que expida la factura correspondiente. Así las cosas, la DIAN se equivocó al tener en cuenta únicamente las guías expedidas por Fedearroz al enviar el producto, en especial cuando algunas de ellas fueron anuladas.

La DIAN no aplicó el artículo 64 del Estatuto Tributario, el cual permite la disminución del inventario final hasta por el 3% de la mercancía de fácil destrucción o pérdida. Esta norma es aplicable al caso bajo examen porque el arroz es un alimento que presenta pérdidas de cantidades por la humedad y otras circunstancias.

2. Falsa motivación por el rechazo de los costos de ventas.

La DIAN incurrió en falsa motivación porque rechazó los costos de ventas sin tener pruebas suficientes para hacerlo. Concretamente se presentaron las irregularidades que se exponen a continuación.

Mary Esperanza Ascanio Pérez: La proveedora aceptó tener relaciones comerciales con la demandante durante el año 2012 por el valor de \$460'351.840. Aunque se declaró que la operación fue de \$622'141.893, lo expuesto era suficiente para aceptar la existencia de la operación comercial, al menos de forma parcial. Sin embargo, la DIAN rechazó el total de los costos declarados respecto de esta proveedora sin tener sustento normativo para hacerlo. Además, desconoció los artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario porque el requerimiento especial no indicó las razones del rechazo de los costos ni cuantificó el monto de la sanción.

Asdrúbal Pérez Arévalo: Las operaciones con este proveedor fueron rechazadas porque no pudo constatar su existencia con el cruce de información de terceros, no se pudo localizar al proveedor en la dirección registrada en el RUT y porque la actividad económica registrada en el RUT no tiene relación con la producción de arroz. Sin embargo, la entidad omitió señalar la norma del Estatuto Tributario que la habilita para rechazar este costo y contrarió el artículo 703 *ibidem*.

José Marcelino Fernández Ochoa: La autoridad tributaria no pudo localizar al proveedor y concluyó que las operaciones fueron inexistentes porque un vecino que vive en el sector desde hace solo 6 meses antes de la visita, es decir después de finalizado el periodo fiscalizado, afirmó que no conoce al proveedor. De otro lado, la autoridad tributaria afirmó que no existe información exógena que pruebe la existencia operación comercial. Pero esta afirmación no es suficiente para rechazar los costos porque no todos los contribuyentes tienen la obligación de informar, sino que depende de los criterios fijados por la DIAN cada año. En consecuencia, es válido que no haya información exógena en este caso.

José Ramiro Vivas Sánchez: Las operaciones con el proveedor fueron rechazadas porque no fue localizado en la dirección del RUT y porque no presentó su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2012. Pero estos hechos no son suficientes para rechazar las operaciones comerciales porque no son imputables al demandante, sino que solo conllevan la sanción del tercero por incumplir sus obligaciones formales.



José Joaquín Pinzón: Se rechazó esta operación porque no se pudo localizar al proveedor en la dirección del RUT, el actual residente del lugar afirmó que no lo conoce, además no existe información exógena de la transacción y el proveedor no presentó su declaración de renta. Pero ese testigo afirmó que solo habita el lugar desde hace quince días antes de la visita.

Gloria Helena Mantilla Sandoval y la Cooperativa Comercializadora Multiproductos de Oriente (en adelante Coomulproriente): Estas operaciones comerciales fueron rechazadas por valoraciones subjetivas del funcionario de la DIAN. En efecto, la autoridad se limitó a señalar que la primera proveedora no fue localizada en su dirección, que no aparece ningún reporte de las transacciones realizadas por ella y no presentó su declaración de renta. En cuanto a la segunda, afirmó que la transacción se soportó en facturas expedidas en el año 2013 sin tener pruebas para realizar esta afirmación.

Gustavo Duque Neira: La DIAN rechazó esta operación porque el proveedor corrigió su declaración de renta por el año 2012 y redujo la liquidación de los costos. Sin embargo, esto no tiene relación con el objeto de la investigación porque no fueron modificados ingresos originados en la transacción con la demandante.

La DIAN afirmó que en todos los casos expuestos se solicitó en debida forma la información mediante requerimientos ordinarios. Pero esta afirmación no es cierta porque en algunos casos no fueron publicados los avisos ante la devolución del correo, según lo ordena el artículo 568 del Estatuto Tributario.

La autoridad tributaria no desvirtuó la contabilidad del demandante, por lo que se considera prueba en su favor por los artículos 772 a 776 del Estatuto Tributario. En consecuencia, los costos declarados son procedentes por cumplir con los requisitos dispuestos en el estatuto Tributario.

Lo expuesto demuestra que la entidad demandada desconoció los principios de justicia y equidad tributaria y el derecho al debido proceso de la contribuyente, porque rechazó los costos sin pruebas. Esta afirmación fue sustentada en las sentencias C-506 del 3 de julio de 2002 y T-061 del 4 de febrero de 2002, proferidas por la Corte Constitucional.

En gracia de discusión, si procede el rechazo de los costos, debió aplicarse el artículo 82 del Estatuto Tributario. Esta norma autoriza a la DIAN para fijar un costo acorde con los incurridos por otras personas que desarrollen la misma actividad durante el periodo gravable objeto de fiscalización. Este costo presunto es aceptado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la Sentencia del 14 de octubre de 1994³, y por la doctrina de la DIAN, en el Concepto Nro. 061066 del 9 de agosto de 2007.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Comoquiera que no se cumplen los requisitos para rechazar los costos de ventas y adicionar los ingresos brutos operacionales, no es procedente la sanción por inexactitud.

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 5756. Sentencia del 14 de octubre de 1994. CP: Jaime Abella Zárate.



Oposición a la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones con base en los siguientes argumentos:

1. No hubo violación del derecho al debido proceso.

La DIAN adelantó el procedimiento administrativo tributario cumpliendo todas las normas aplicables del Estatuto Tributario y practicó las pruebas necesarias para demostrar la procedencia de la adición de ingresos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del demandante por el año gravable 2012. Por el contrario, la actora no demostró la procedencia de los costos, por lo que no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos acusados.

La autoridad tributaria resolvió cada uno de los motivos de inconformidad planteados en la oposición al requerimiento especial al proferir la liquidación oficial de revisión. Además, dicho acto está motivado en las pruebas recaudadas durante el procedimiento de fiscalización. Entre otras, se destacan las declaraciones de los terceros que manifestaron que no venden arroz, que no tuvieron relaciones comerciales con la demandante o que para esa época no tenían mercancía y, en algunos casos, solo aceptaron parcialmente la existencia de las operaciones. De lo anterior se concluye que las operaciones de compra fueron simuladas, lo que permite poner en duda las ventas.

La contribuyente aportó diferentes documentos contables como soportes de las operaciones, pero ellos fueron desvirtuados por la DIAN en los actos acusados. Aunque su contabilidad cumple los requisitos legales-formales, no es suficiente para tener por existentes las operaciones debido a que no concuerdan con la realidad. Así las cosas, la contabilidad se desvirtuó con la prueba de simulación de las operaciones.

Contrario a lo dicho por la demandante, la prueba indiciaria está autorizada en el ordenamiento jurídico colombiano, por lo que su uso no supone un desconocimiento de los derechos de la contribuyente.

En este orden de ideas, los actos acusados no corresponden a apreciaciones subjetivas de la DIAN, sino a hechos probados, por lo que no fue vulnerado el derecho al debido proceso de la demandante.

2. Debida motivación de los actos acusados.

En el expediente están todas las pruebas que permitieron rechazar los costos. Respecto de cada proveedor se afirmó lo siguiente:

Mary Esperanza Ascanio Pérez no tenía capacidad para proveer la cantidad declarada por la demandante, por lo que el monto de la operación no es real.

Asdrúbal Pérez Arévalo no le vendió a la demandante, sino que le compró mercancía. Así las cosas, para la contribuyente no constituía una operación de compra (costo), sino una venta (ingreso), por lo que procedía su rechazo.

José Marcelino Fernández Ochoa no es conocido en el lugar registrado en su RUT. Además, del análisis de la información exógena se evidenció que no pudieron



realizarse las transacciones declaradas por la actora.

José Ramiro Vivas Sánchez tampoco es conocido en el lugar registrado en el RUT y, a pesar de investigarse sobre su paradero, no fue posible verificar la existencia de las operaciones comerciales declaradas por la demandante.

Respecto de José Joaquín Pinzón, no se pudo ubicar y en la información exógena no aparece reporte de la transacción. Además, este proveedor no presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Gloria Helena Mantilla no figura reporte de transacciones de compra de semilla ni insumos, no posee predios rurales, ni cuentas bancarias, ni se evidencia que haya realizado transacciones para obtener arroz para su reventa.

Coomulpro Oriente no pudo vender arroz en el año 2012 porque las operaciones de venta las sustentó con facturas por compra de arroz paddy del año 2013 y no reporta información de terceros durante el año 2012.

Gustavo Duque Neira no lleva contabilidad formal, no cuenta con la infraestructura para generar la trilla de arroz y los documentos no permiten hacer una trazabilidad de la mercancía. Además, el proveedor presentó corrección de la declaración del año 2012 previo inicio de la investigación por la DIAN en la que proponía rechazar costos y adicionar ingresos, para lo cual disminuyó el valor de las transacciones con la demandante.

Debido a lo expuesto, no se desconoció el principio de justicia y equidad tributaria ni se incurrió en falsa motivación. Por el contrario, las decisiones acusadas están debidamente sustentadas en las pruebas recaudadas.

3. Procedencia de la sanción por inexactitud.

Lo anterior demuestra la procedencia de la sanción por inexactitud debido a la adición de ingresos y el rechazo de costos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

En los actos acusados consta que la DIAN expresó con suficiente claridad los motivos por los cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de Arrocería Éxito S.A.S. por el año gravable 2012, para lo cual relacionó los hechos, las pruebas y los fundamentos jurídicos de su decisión.

El rechazo de las operaciones con los supuestos proveedores cumplió con lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario porque se sustentó en las pruebas debidamente recaudadas durante el procedimiento de fiscalización, por lo que no existe falsa motivación. En efecto, al analizar las pruebas del expediente, se concluye que las operaciones con los proveedores no son reales, por los siguientes motivos:

Esperanza Ascanio Pérez certificó que la transacción fue por un valor menor al



declarado por la actora, por lo que procede su rechazo.

Se probó que las transacciones con Asdrúbal Pérez Arévalo fueron de venta y no de compra. Además, no fue posible ubicar al proveedor en la dirección del RUT.

José Marcelino Fernández Ochoa no pudo ser ubicado en la dirección registrada. De otro lado, la actividad inscrita en el RUT y la información exógena demostró que no ejerce el comercio.

José Ramiro Vivas Sánchez y Gloria Helena Mantilla Sandoval tampoco pudieron ser ubicados en las direcciones registradas en el RUT y no presentaron declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año 2012.

Las operaciones con Coomulproriente fueron soportadas en facturas expedidas en el año 2013, es decir el periodo gravable posterior al objeto de fiscalización.

Gustavo Duque Neira reconoció que su declaración inicial faltaba a la verdad, por lo que presentó declaración de corrección.

De otro lado, en el expediente administrativo consta que la contribuyente fue notificada del requerimiento especial y que dicho acto expuso los fundamentos para modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por lo que no hubo violación del derecho al debido proceso. Así mismo, está probado que la actora se opuso al requerimiento especial y aportó pruebas documentales. Pese a esto, no pudo verificarse la existencia de las operaciones ni ubicar a los proveedores. En consecuencia, la demandante no logró probar que su declaración contenía hechos reales luego de ser desvirtuada por la DIAN.

Según se indicó en sentencia del 12 de febrero de 2019⁴, no proceden los costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario, porque las operaciones constitutivas de costo son inexistentes.

Debido a que procede el rechazo de costos y la adición de ingresos, está probada la infracción de la sanción por inexactitud. Sin embargo, se aplicó una sanción del 160% cuando debió reducirse al 100% en virtud del principio de favorabilidad, pues actualmente esa es la sanción prevista en la Ley 1819 de 2016. En consecuencia, declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, estableció la sanción por inexactitud en el 100%.

Recurso de apelación

Arrocería Éxito S.A.S. interpuso recurso de apelación y solicitó que se accediera a la totalidad de sus pretensiones reiterando de forma íntegra todos los cargos de nulidad propuestos en la demanda.

Alegatos de conclusión

Arrocería Éxito S.A.S. insistió en lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.

La DIAN reiteró lo manifestado en la contestación de la demanda. Además, señaló

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2013-00239-01 (22156). Sentencia del 12 de febrero de 2019. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



que el apelante no manifestó ningún motivo de inconformidad con la sentencia apelada, sino que se limitó a repetir los cargos de nulidad propuestos en la demanda. De otro lado, solicitó que se condenara en costas al demandante porque las agencias en derecho están probadas y pueden ser liquidadas conforme con el Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó modificar la sentencia apelada reconociendo el costo frente a los ingresos que fueron adicionados, disminuir la sanción por inexactitud y confirmar la providencia en lo demás por los siguientes motivos:

El demandante solicitó que se compararan los cuadros de las páginas 12 y 14 del requerimiento especial porque no coinciden. Sin embargo, en dichas páginas no está ningún cuadro que pueda ser comparado. En la página 18 obran los inventarios que dan sustento a la adición de ingresos y donde se demuestra que el movimiento de los inventarios fue superior al contabilizado, lo que permite presumir la omisión de ingresos por ventas gravadas en virtud del artículo 757 del Estatuto Tributario.

Ahora, la adición de estos ingresos permite aplicar la presunción de costos del artículo 82 del Estatuto Tributario. En efecto, aunque no están determinados los costos reales, el simple hecho de adicionar ingresos permite aplicar la presunción de que el 75% del valor de la transacción son costos.

De otro lado, la DIAN actuó conforme con la ley cuando rechazó los costos porque está debidamente sustentada esta decisión en los medios de prueba obrantes en el expediente. Entre otros, estos son los siguientes: *i)* no es creíble que se hicieron transacciones por más de siete mil millones de pesos en efectivo y que dichas operaciones no dejaran rastros, *ii)* Gustavo Duque Neira negó tener relaciones comerciales con la demandante y no se allegó prueba de lo contrario, *iii)* las diferencias entre los registros contables y la información suministrada por los proveedores dan poca fidelidad y credibilidad a la contabilidad del demandante, y *iv)* no es coherente que la renta gravable sea de sólo el 0,711% del total de las operaciones realizadas en el año. Además, la DIAN demostró irregularidades de los proveedores como la imposibilidad de ubicarlos físicamente y la deficiencia probatoria respecto de su capacidad productiva.

De esta forma, el análisis probatorio a la luz de la sana crítica permite concluir que los costos declarados corresponden a transacciones ficticias, de tal modo que procede su desconocimiento. Aunque la sola falta de ubicación del proveedor no es suficiente para desconocer la operación, si constituye un principio de duda, que sumado a otros medios probatorios permiten concluir lo anterior. Aunque la declaración se presume veraz, esto no exime al contribuyente de probar el hecho cuando así lo exija la DIAN.

Ahora, respecto de este punto no procede la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario porque fue el incumplimiento de la carga probatoria del deudor el que permitió desconocer los costos. En consecuencia, respecto del desconocimiento de costos no es aplicable el artículo invocado, pero si lo es para los ingresos que se demostró que existieron.

La aplicación del costo presunto a los ingresos adicionados supone una reducción



de la diferencia entre el valor del tributo determinado oficialmente y el declarado, por lo que debe ajustarse en proporción la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412016000008 del 1° de marzo de 2016 y de la Resolución Nro. 1833 del 17 de marzo de 2017 proferidas por la DIAN, que determinaron el valor oficial del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2012 a cargo de Arrocería Éxito S.A.S., según los argumentos propuestos en la apelación.

1. El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que los hechos contenidos en las declaraciones tributarias se presumen ciertos. Sin embargo, dicha presunción admite prueba en contrario, por lo que la autoridad tributaria puede desvirtuarla en ejercicio de sus facultades de fiscalización. En estos eventos, y de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, la carga de la prueba se traslada al contribuyente ante la exigencia de una comprobación especial⁵.

Ahora, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone que las facturas y documentos equivalentes constituyen el soporte idóneo de los costos⁶. No obstante, la Sección precisó que eso no impide que la autoridad tributaria verifique la realidad de las operaciones registradas en ellas⁷.

Entonces, la autoridad tributaria puede rechazar los costos si demuestra que no existen, pues en estos eventos no serán suficientes las facturas o documentos equivalentes. En otras palabras, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN desvirtúa la realidad de los documentos que se aporten como prueba del costo, el contribuyente asume el deber de aportar las pruebas que acrediten la existencia de la operación⁸.

2. Arrocería Éxito S.A.S. afirma que la adición de ingresos por los actos acusados es ilegal por varios motivos. El primero es que no son coherentes las cantidades de arroz adquiridos a terceros en los cuadros contenidos en las páginas 12 y 14 del requerimiento especial, los cuales fueron reiterados en la liquidación oficial de revisión. Entonces, a su juicio, esta incoherencia demuestra que la DIAN valoró la información a su conveniencia.

En el requerimiento especial consta que la DIAN, al momento de controvertir los ingresos declarados, tomó la información contenida en el documento «*Hoja de trabajo – denominado KARDEX DE ARTÍCULOS DE ENERO A DICIEMBRE DE 2012*» y en el archivo «*AUXILIAR DE VENTAS POR CLIENTE*»⁹, ambos documentos

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 63001-23-33-000-2012-00160-01 (21934). Sentencia del 28 de mayo de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 15001-23-31-000-2007-00748-01 (22650). Sentencia del 13 de agosto de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ En este sentido ver: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 15001-23-33-0002012-00218-01 (21372). Sentencia del 20 de septiembre de 2017. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 20001-23-39-000-2014-00386-01 (22737). Sentencia del 4 de julio de 2019. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y *iii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 68001-23-33-000-2015-00498-01 (23237). Sentencia del 23 de julio de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2014-00345-01 (24038). Sentencia del 20 de agosto de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

⁹ Folio 3521 reverso de los antecedentes.

entregados por la demandante¹⁰. Con base en dicha información, realizó el siguiente cuadro visible en la página 12 de ese acto de trámite:

	EXCELSO*	ARROZ CRISTAL*	ARROZ GRANZA*	HARINA DE ARROZ*
INVENTARIO INICIAL	24.533	9.052	3.592	1.916
COMPRAS/PRODUCCIÓN	10.124.246	1.165.283	126.085	1.246.272
INVENTARIO FINAL	26.850	5	9.900	22.925
COSTO DE VENTAS	10.121.929	1.174.330	119.777	1.225.263
VENTAS FACTURADAS	10.002.929	853.363	119.777	1.181.263
Diferencias No Facturadas	119.000	320.967	-	44.000

(*) Los valores se encuentran en kilogramo de producto

Luego, al estudiar la existencia de los costos declarados, la autoridad tributaria tomó la información del documento «auxiliar contable de compras detalladas artículo – proveedor el 1 de enero a 31 de diciembre de 2012» y del archivo «Hoja de trabajo – Relación compras arroz paddy y arroz blanco», que también fueron aportados por la sociedad demandante¹¹. Con base en ellos, la DIAN realizó el siguiente cuadro en la página 14 del requerimiento especial¹²:

RESUMEN COMPRAS	KILOGRAMOS	VALOR COMPRA	%
COMPRAS PADDY VERDE	13.464.840	13.296.320.796	69.80%
COMPRAS PADDY SECO	2.128.100	2.662.797.000	13.99%
COMPRAS ARROZ EXCELSO	1.555.950	3.089.098.000	16.21%
TOTAL COMPRAS 2012	17.148.890	19.050.215.796	100%

Se observa que el cuadro de la página 12 se elaboró para mostrar el movimiento de inventarios durante el año y compararlo con el valor facturado para los productos allí individualizados con el fin de establecer la adición de ingresos, mientras que el cuadro de la página 14, relación de compras, inicia con la explicación de los cruces efectuados con los proveedores con el propósito de determinar el costo de ventas -compras-.

Así, no existe contradicción sobre las cantidades compradas entre ambas tablas, además de que fueron elaboradas con la información contable suministrada por Arrocería Éxito S.A.S.

En todo caso, la Sala observa que la actora se limitó a realizar una afirmación general, consistente en que la información contenida en los cuadros es contradictoria, pero no argumentó ni probó cómo este hecho incide en la determinación del tributo, ni tampoco señaló cuál es la información correcta que debió ser tenida en cuenta por la DIAN. De esta manera, incumplió con su carga probatoria al no desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados.

En consecuencia, este cargo de la apelación no prospera.

3. La actora afirma que la DIAN fundamentó sus conclusiones en valoraciones subjetivas, las cuales no tienen sustento probatorio. En consecuencia, los actos acusados incurrieron en las siguientes irregularidades: i) se solicitaron documentos contables mediante una llamada telefónica, lo cual no está previsto por la ley; ii) se omitió que solo se facturan los valores efectivamente

¹⁰ Folios 3470 a 3472 de los antecedentes.

¹¹ Folios 1863 a 1874 y 3476 a 3479 de los antecedentes.

¹² Folio 3522 reverso de los antecedentes.



recibidos por el comprador y se aplican descuentos por calidad y humedad del arroz; y *iii*) solo se tuvieron en cuenta guías expedidas por Fedearroz, algunas de las cuales fueron anuladas, mientras que no se dio aplicación al artículo 64 del Estatuto Tributario sobre la disminución de inventarios de hasta un 3%. Debido a esto, la DIAN desconoció los artículos 754 a 763 del Estatuto Tributario, en especial las relacionadas con la presunción por diferencia de inventarios, artículos 757, 759 y 760 *ibidem*.

Respecto al primer punto, en la liquidación oficial de revisión consta que, mediante llamada telefónica, se solicitó a la contadora de la sociedad contribuyente los «KARDEX DE ARTÍCULOS de octubre a diciembre de 2012, los cuales fueron enviados vía correo electrónico (...)»¹³. En ese mismo acto consta que esta petición se realizó en ejecución del Auto de Inspección Tributaria Nro. 082382015000001 del 22 de enero de 2015¹⁴, por lo que no se trató de una solicitud arbitraria. En todo caso, la sociedad contribuyente fue suficientemente enterada de la solicitud con la llamada telefónica, lo que le permitió allegar la información contable pedida¹⁵.

De otro lado, contrario a lo dicho por la actora, no es cierto que la DIAN fundamentó su decisión en guías expedidas por Fedearroz. Por el contrario, en los actos acusados no hay ninguna mención sobre este hecho. En ellos también consta que la autoridad tributaria sí tuvo en cuenta los movimientos de inventarios, señalándose que los mismos «no corresponden a bajas de inventario por deterioro, o por faltantes, o por ajustes al costo, o pérdida de productos...»¹⁶, por lo que no se omitió la valoración de este hecho.

Es cierto que la DIAN no aplicó ninguna de las presunciones previstas en el Estatuto Tributario, pero en el expediente consta que encontró probado que el costo de los bienes determinado por el sistema de juego de inventarios resultó superior a los volúmenes facturados, por lo que no son congruentes las cantidades reportadas como vendidas. Con base en esto, y luego de analizar las normas contables aplicables, concluye lo siguiente¹⁷:

«El reglamento de la contabilidad claramente establece que cuando ocurren las ventas se debe registrar una salida del inventario correspondiente al costo de los despachos de la mercancía vendida contra el costo de la producción vendida, de suerte tal que si se registran valores como salidas del inventario (por ventas) debe existir también un registro en el ingreso por ventas.

Y precisamente eso es lo que no ocurre en el presente caso, pues tal y como se demostró, al verificar el movimiento del inventario se determinó que el número de kilogramos que salieron del mismo, y que no corresponden a bajas de inventario por deterioro, o por faltantes, o por ajustes al costo, o pérdida de productos, o muestras, o consumos propios, no corresponden con el número de kilogramos que fueron facturados, razón por la cual está plenamente demostrado que existió una omisión de ingresos».

Debe tenerse en cuenta que la existencia de una presunción legal (como las previstas en los artículos 757, 759 y 760 del Estatuto Tributario) no impide que

¹³ Folio 47 reverso del cuaderno 1.

¹⁴ Folios 3351 a 3353 de los antecedentes.

¹⁵ Folios 3382 a 3385 de los antecedentes.

¹⁶ Folio 48 reverso del cuaderno 1.

¹⁷ *Ibidem*.



la DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, acredite las glosas propuestas con algún medio probatorio (en este caso, documental).

En efecto, debe tenerse en cuenta que las presunciones legales no son medios de prueba, sino supuestos de hecho previstos por el legislador que invierten la carga de demostrar algún hecho. Esto significa que la presunción, por ejemplo, del artículo 757 del Estatuto Tributario no es un medio de prueba, sino una disposición legal que autoriza a la DIAN adicionar los ingresos por existir diferencias de inventarios sin realizar mayores indagaciones, pues tácitamente asigna al contribuyente la carga de demostrar sus verdaderos ingresos y las razones que justifican la existencia de dicha diferencia en los inventarios.

En concordancia con lo expuesto, la existencia de esta presunción legal no impide que la DIAN decida motivar sus actos y acreditar sus glosas mediante el análisis de las pruebas recaudadas en el proceso. Por este motivo es que el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que las decisiones de la autoridad tributaria deben fundarse en hechos debidamente acreditados, mientras que el artículo 743 *ibidem* indica que la idoneidad de los medios de prueba dependerá de las limitaciones que establezca la ley y de su conexión con el hecho que se pretende probar analizado con base en las reglas de la sana crítica.

De esta forma, es lícito que la DIAN prescindiera de las presunciones legales del Estatuto Tributario y decidiera sustentar sus glosas en los hechos acreditados en el expediente, pues luego de exponer los medios de prueba recaudados en este caso, realizó el siguiente razonamiento:

«Determinación del monto de los ingresos no declarados:

- **ARROZ EXCELSO:** Conforme con el auxiliar de ventas por clientes se determinó que el contribuyente realizó ventas de arroz excelso en el año 2012 por valor de \$19.777.142.300 equivalentes a 10.002.929 kilogramos, a un precio promedio por kilogramo de arroz vendido de \$1.977 (se divide el valor de la venta por el número de kilos vendidos - \$19.777.142.300/10.002.929 kg), que al multiplicarse por la diferencia en kilos encontrada (119.000 kg), se determina una omisión de ingresos en ARROZ EXCELSO por valor de \$235.279.080.
- **ARROZ CRISTAL:** Al tener en cuenta que se realizaron ventas en el año 2012 por valor de \$659.794.850 equivalentes a 853.363 kilogramos, se determinó un precio promedio por kilogramo de arroz cristal de \$773, que al multiplicarse por la diferencia en kilos determinados (320.967 kg), se determina una omisión de ingresos de ARROZ CRISTAL por valor de \$248.162.123.
- **HARINA DE ARROZ:** Siguiendo la misma metodología se estableció que se realizaron ventas en el año 2012 por valor de \$615.119.006 equivalentes a 1.181.263 kilogramos, por lo cual el precio promedio de kilogramo de harina de arroz fue de %521, que al multiplicarse por la diferencia en kilogramos determinada (44.000 kg), se determina una omisión de ingresos en HARINA DE ARROZ por valor de \$22.912.117= [sic]»¹⁸.

Por lo anterior, la decisión de la autoridad tributaria no se fundamentó en valoraciones subjetivas, y la parte actora no justificó la diferencia de los inventarios encontrada en la actuación administrativa, por lo que este cargo de la apelación no prospera.

¹⁸ Folio 47 reverso del cuaderno 1.



4. La apelante afirmó que la DIAN debió aplicar el artículo 64 del Estatuto Tributario, el cual permite disminuir los inventarios finales hasta por el 3% de la mercancía de fácil destrucción o pérdida.

Al respecto, se observa que, al momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda, estaba vigente la versión de esa norma modificada por el artículo 2 de la Ley 1111 de 2006, la cual permitía la disminución del inventario aludido por la actora «*siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción*».

En este caso, la demandante no aportó ninguna prueba que demuestre cuál fue el hecho por el que fue destruida o perdida su mercancía ni señaló los registros o soportes contables que acreditaran estos hechos, sino que se limitó a afirmar que procede por el tipo de bien, arroz. Así las cosas, este cargo de la apelación tampoco prospera.

5. En cuanto al rechazo de los costos, la apelante afirmó que los actos acusados incurren en falsa motivación porque rechazaron las operaciones comerciales con algunos proveedores sin pruebas suficientes para hacerlo.

Ahora, en los antecedentes de la actuación administrativa consta que la DIAN realizó el cruce de información y desconoció los costos declarados respecto de 27 proveedores, por valor de \$7.269'664.383, frente a lo cual la actora solo formuló cargos de nulidad por el rechazo de los costos relacionados con 7 de ellos, argumentos de la demanda que serán analizados a continuación:

- Mary Esperanza Ascanio Pérez: Según la demandante, la proveedora reconoció que tuvo relaciones comerciales con la contribuyente por parte del valor declarado. En consecuencia, la DIAN no debió rechazar la totalidad de este costo, sino solo parte de él.

En principio, la anterior afirmación es cierta. Pero, se dice en principio, porque la liquidación oficial de revisión puso de presente otras irregularidades que permitieron rechazar la totalidad de la transacción. Por ejemplo, la DIAN señaló que Mary Esperanza Ascanio Pérez afirmó que «*durante el año 2012 utilizó para el desarrollo de esta actividad terrenos equivalentes a 24 hectáreas al multiplicarse por 6,86² (sic), el máximo de toneladas a producir en el semestre debió ser de 164,64, dando como resultado 164.640 kilos para la cosecha, ya que como ella misma lo informó, sólo alcanzó a sembrar una cosecha durante el año 2012, pues la señora liquidó la empresa el 4 de junio de 2012*»¹⁹.

De otro lado, la proveedora declaró ingresos por el periodo fiscalizado por un total de \$281'711.000, valor inferior a las ventas supuestamente realizadas a la demandante de \$622'141.893; y la proveedora reconoció que tuvo que cancelar su registro mercantil y su RUT porque un tercero estaba utilizando su nombre y facturación para vender mayores cantidades de arroz²⁰.

Como se observa, la DIAN recaudó pruebas suficientes para cuestionar la existencia de la operación comercial, por lo que se invirtió la carga de

¹⁹ Folio 50 del cuaderno 1.

²⁰ Folio 50 del cuaderno 1.



la prueba. Pese a esto, la sociedad demandante no aportó ninguna prueba para demostrar la existencia del costo

- Asdrúbal Pérez Arévalo: La apelante señaló que la DIAN no invocó las normas que la habilitan para rechazar los costos. Sin embargo, esto no es cierto. En la liquidación oficial de revisión consta que la DIAN afirmó que es competente para adelantar el procedimiento de fiscalización con base en los artículos 560, 691, 702, 710 y 712 del Estatuto Tributario²¹. Según se indicó previamente, esta facultad fiscalizadora es la que le permite a la DIAN desacreditar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, por lo que sí fue invocada la norma que autoriza el rechazo de los costos.

Además, en el requerimiento especial fueron invocados los artículos 560, 684 y 688 del Estatuto Tributario, por lo que no se desconoció el artículo 703 *ibidem*, como lo afirma el actor.

- José Marcelino Fernández Ochoa: Para la actora, el hecho de no poder localizar al proveedor en la dirección del RUT y de no existir información exógena sobre sus operaciones comerciales, no es suficiente para rechazar los costos. Sin embargo, como lo indicó la DIAN²², estos hechos impidieron verificar la existencia de la operación, por lo que era necesaria una comprobación especial de su ocurrencia. Pese a esto, la actora no allegó ninguna prueba tendiente a demostrar la existencia del costo, por lo que incumplió su carga probatoria.
- José Ramiro Vivas Sánchez: Arrocería Éxito S.A.S. afirmó que el hecho de que no pudiera localizarse al proveedor en la dirección del RUT y que este no haya presentado la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año 2012 no son atribuibles al demandante, sino al tercero, por lo que no pueden ser el fundamento del rechazo del costo. Empero, la Administración no afirmó que estos hechos fueran atribuibles a la contribuyente, sino que por esos motivos no pudo constatar la existencia de la operación. Además, estos no fueron los únicos argumentos planteados por la DIAN. La autoridad tributaria también sostuvo que en la información exógena no consta ninguna transacción de compra de semillas o de insumos agrícolas, ni la tenencia de propiedades destinadas para esta actividad. En consecuencia, la DIAN soportó su decisión en hechos que no fueron controvertidos por la actora²³, por lo que, de nuevo, la actora no cumplió su carga probatoria.
- José Joaquín Pinzón: La demandante sostuvo que tampoco procedía el rechazo de esta operación porque la imposibilidad de localizar al proveedor y la falta de información exógena tampoco son hechos atribuibles a la sociedad actora. En este punto, la DIAN tampoco sostuvo que estas omisiones sean responsabilidad de la demandante, sino que informó que no pudo verificar la existencia de la operación. Hecho que se encuentra respaldado, entre otras, en la consulta de la información reportada por terceros, concretamente a la relacionada con las cuentas

²¹ Folio 39 del cuaderno 1.

²² Folio 53 del cuaderno 1.

²³ *Ibidem*.



bancarias del proveedor, que no demuestran la capacidad para realizar las transacciones económicas declaradas²⁴, lo que tampoco fue controvertido por la demandante.

- Gloria Helena Mantilla Sandoval: La demandante afirmó que estas transacciones fueron rechazadas por simples valoraciones subjetivas de la funcionaria de la DIAN porque se limitó a afirmar que la proveedora no fue localizada en su dirección, que no aparece ningún reporte de las transacciones realizadas por ella y que no presentó su declaración de renta.

Al respecto, en la liquidación oficial de revisión consta que la transacción fue rechazada porque un vecino de la dirección registrada en el RUT afirmó que «*siempre ha vivido por la cuadra y no ha escuchado nombrar a la mencionada señora*». Además, en la información exógena no hay ningún reporte que indique que la proveedora desempeñó la actividad de producción o venta de arroz, ni tiene predios rurales²⁵. Con lo expuesto, se evidencia que la decisión de la DIAN estuvo fundamentada en pruebas debidamente recaudadas, por lo que no constituyen una valoración subjetiva del funcionario que adelantó el trámite administrativo.

- Coomulproriente: la actora también sostuvo que la DIAN no fundamentó su decisión en pruebas, sino solo en apreciaciones subjetivas, puesto que señaló que la transacción se soportó en facturas expedidas en el año 2013 sin tener pruebas para realizar esta afirmación.

Al respecto, en la liquidación oficial de revisión consta que la DIAN rechazó las transacciones por dos motivos. El primero consiste en que Coomulproriente no tenía inventario disponible para realizar la operación registrada por Arrocería Éxito S.A.S., hecho que no fue controvertido por la demandante mediante la presentación de alguna prueba.

El segundo argumento consistió en que, como lo indicó la actora, la factura de venta fue expedida en el año 2013 y no en el 2012, empero la demandante tampoco aportó alguna prueba que contravirtiera esta afirmación de la DIAN, incumpliendo su carga de la prueba.

- Gustavo Duque Neira: La demandante afirmó que el simple hecho de que el proveedor corrija su declaración para modificar los costos no demuestra que la operación no haya existido. Sobre este punto, la liquidación oficial señaló lo siguiente:

«(...)se evidencia la falta de documentación que compruebe la realidad de la operación registrada en la contabilidad, pues no maneja una contabilidad formal aplicada a lo señalado en el Decreto 2649 de 1993, no cuenta con infraestructura para generar la trilla de arroz, se demuestra una aparente realidad, toda vez que los documentos soportes no permiten seguir una trazabilidad lógica a la transacción, con respecto al pago no fue aportado ningún documento (recibo de caja) que permita evidenciar el beneficio del pago ya sea en efectivo o a través

²⁴ Folio 56 del cuaderno 1.

²⁵ Folio 56 reverso del cuaderno 1.



de una transacción bancaria; según lo reportado por el proveedor el pago obedece a un trueque de mercancía por maquinaria»²⁶.

Como se observa, el rechazo de la operación se debe a que el proveedor reconoció que existieron errores en su contabilidad. Además, la DIAN también soportó su decisión en que el proveedor no cuenta con la infraestructura necesaria para generar la trilla de arroz, afirmación que no fue controvertida por la demandante, por lo que no cumplió con su carga probatoria.

En este orden de ideas, Arrocería Éxito S.A.S. no cumplió con su carga de probar la existencia de los costos, por lo que este cargo de la apelación no prospera.

6. La apelante sostuvo que la autoridad tributaria no desvirtuó su contabilidad, por lo que debió considerarse prueba en su favor. Sin embargo, esta Sección precisó que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario, que disponen que la contabilidad es prueba favorable al contribuyente, no impiden que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora. En consecuencia, la autoridad tributaria puede recaudar otros medios probatorios con el fin de desvirtuar la contabilidad²⁷.

Adicionalmente, en un caso similar, la Sala determinó que a través de las verificaciones llevadas a cabo en el marco de las diligencias de cruces efectuados con los proveedores, se desvirtuó la presunción reconocida a la declaración presentada, lo que llevó a que la carga de la prueba quedase asignada al contribuyente, considerándose que la contabilidad y soportes allegados por la actora resultaran insuficientes para comprobar la existencia de las operaciones debatidas²⁸.

Como se expuso en el numeral anterior, en el caso bajo examen, la autoridad tributaria recaudó todas las pruebas necesarias para acreditar la inexistencia de las operaciones comerciales declaradas por la contribuyente. En consecuencia, la carga de la prueba se invirtió, por lo que le correspondía a la actora demostrar la procedencia de los costos, lo cual no hizo. Así las cosas, este cargo de la apelación no prospera.

7. La apelación indicó que no es cierto que los requerimientos ordinarios proferidos por la DIAN hayan sido correctamente notificados porque no se realizaron las publicaciones de los avisos en un lugar público de las oficinas de la entidad ante la devolución de los correos, como lo ordena el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Al respecto, se destaca que la actora no precisa cuáles fueron los proveedores indebidamente notificados de los requerimientos ordinario. En todo caso, en el expediente consta que en todos los casos en que fueron devueltos los correos, se realizó la publicación con el lleno de los requisitos legales²⁹. Por lo anterior,

²⁶ Folio 59 del cuaderno 1.

²⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2015-00359-01 (23938). Sentencia del 13 de agosto de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

²⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001 23 33 000 2012 00442 01 (20813). Sentencia del 31 de mayo de 2018. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁹ Folios 1657 a 1769, 2324 a 2332, 2339 a 2353 y 2904 a 2906 de los antecedentes.

este cargo de la apelación no prospera.

8. La demandante afirmó que la DIAN no cumplió con los artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario porque en el requerimiento especial no se expusieron los motivos para adicionar los ingresos y rechazar los costos. En el expediente consta que, contrario a lo dicho por la actora, todos los argumentos que fueron planteados en la liquidación oficial para adicionar los ingresos y rechazar los costos de venta fueron expuestos en el requerimiento especial³⁰. Este cargo tampoco prospera.
9. La actora afirmó que la DIAN desconoció el artículo 82 del Estatuto Tributario, el cual establece que los costos pueden fijarse de acuerdo con los que incurren otras personas que desarrollen la misma actividad en el periodo objeto de fiscalización. Además, según el actor, la entidad demandada también afirmó que no pueden existir ingresos sin costos, por lo que no existe motivo para no aplicar esta presunción. Así las cosas, los actos acusados debieron presumir los costos por los ingresos que adicionó.

Al respecto, el artículo 82 del Estatuto Tributario dispone que la presunción de costos opera «*Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas*». En el caso bajo examen, no se cumplen estos supuestos en la medida que la DIAN analizó las pruebas que obraban en el expediente y reconoció todos los costos que encontró demostrados de forma directa. Por este motivo es que, en la liquidación oficial de revisión, sostuvo que la presunción invocada por la actora no procede debido a que «*su costo se determinó en la investigación adelantada por la División de Fiscalización*»³¹. Afirmación cuya presunción de legalidad no fue desacreditada por la actora en la demanda aquí resuelta. Por lo anterior, este cargo tampoco prospera.

10. Con todo lo expuesto, está demostrado que procedía la adición de ingresos y el rechazo de los costos en la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, contrario a lo afirmado por la demandante, también es procedente la sanción por inexactitud en los términos que fue establecida en la sentencia de primera instancia.
11. Como no prosperó ningún cargo de la apelación, la Sala confirmará la sentencia recurrida. Además, no habrá condena en costas en esta instancia porque no fue demostrada su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada proferida el 11 de julio de 2019 por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

³⁰ Folios 3515 a 3539 de los antecedentes.

³¹ Folio 63 reverso del cuaderno 1.



2. **Sin condena** en costas.
3. **Reconocer** a la abogada Miryam Rojas Corredor como apoderada de la parte demandada en los términos y para los fines conferidos en el poder que le fue otorgado³².

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

³² Folio 342 del cuaderno 2.